

Audience publique du 26 novembre 2003

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

une décision du **directeur de l'administration des
Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

Vu la requête, inscrite sous le numéro 16142 du rôle, déposée le 18 mars 2003 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ... , demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 décembre 2002, portant le numéro du rôle C 10808, portant rejet comme n'étant pas fondées de ses réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1994 et 1995, tous les deux émis le 15 mai 1999, les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1996 et 1997, tous les deux émis le 3 juin 1999, ainsi que les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des mêmes quatre années, émis aux mêmes dates respectives;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2003;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Patrick KINSCH et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 septembre 2003.

Au mois de novembre 1993, Monsieur ..., préqualifié, acquit un immeuble sis à X au prix de 12.500.000 LUF au titre d'élément de son patrimoine privé. Cette acquisition, tout comme des travaux de transformation à hauteur de 2.500.000 LUF, ainsi que les frais d'acte de 951.827 LUF furent financés à travers un emprunt auprès de la Banque Générale du

Luxembourg ayant accusé au 31 décembre 1993 un solde débiteur de 16.148.674 LUF, intérêts débiteurs à hauteur de 172.182 LUF compris.

A travers des écritures comptables au 1^{er} janvier 1994, cet immeuble fut transféré dans le patrimoine d'exploitation de l'agence immobilière de Monsieur ... en tant qu'élément de l'actif immobilisé évalué à 15.951.827 LUF. Le compte d'emprunt y relatif fut également repris comme élément du passif. A la fin de l'année 1994, ledit immeuble figurait au bilan de l'agence immobilière avec une valeur de 23.548.234 LUF suite à l'ajout à la valeur d'actif du coût de travaux de transformation à concurrence de 7.941.046 LUF et après déduction de l'amortissement annuel de 344.639 LUF.

Au mois de décembre 1993, Monsieur ... régla une avance de 3.500.000 LUF en vue de l'acquisition de parts indivises d'un ensemble de terrains sis à Y, cette avance ayant été financée par un emprunt contracté pour le même montant auprès de la Banque Internationale à Luxembourg et accusant au 31 décembre 1993 un solde débiteur de 3.673.654 LUF. Par acte notarié du 27 avril 1994, Monsieur ... acquit ces mêmes parts pour le compte de son agence immobilière au prix total de 19.922.516 LUF, comprenant les frais d'acte à hauteur de 2.255.850 LUF. Au mois de juillet 1994, Monsieur ... revendit la moitié de ses droits indivis au prix de 10.000.000 LUF.

A défaut de déclarations d'impôt déposées par Monsieur ..., le bureau d'imposition Luxembourg 8 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à son encontre en date du 15 mai 1999 les bulletins de l'impôt sur le revenu et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les années 1994 et 1995, lesquels, sur base d'une taxation d'office des revenus, fixèrent pour l'année 1994 un revenu imposable ajusté de 20.612.120 LUF et un bénéfice imposable de 12.654.000 LUF et pour l'année 1995 un revenu imposable ajusté de 18.450.727 LUF et un bénéfice imposable de 12.636.000 LUF.

Le même bureau d'imposition émit le 3 juin 1999 les bulletins de l'impôt sur le revenu et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les années 1996 et 1997 qui opérèrent pareillement une taxation d'office à défaut de déclarations d'impôt déposées et fixèrent à l'égard de Monsieur ... pour l'année 1996 un revenu imposable ajusté de 18.286.929 LUF et un bénéfice imposable de 15.234.000 LUF et pour l'année 1997 un revenu imposable ajusté de 21.676.584 LUF et un bénéfice imposable de 15.345.000 LUF.

En date du 19 mai 1999, Monsieur ... fit déposer sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1994 faisant état d'un bénéfice commercial de 5.229.833 LUF et d'un revenu imposable de 1.011.829 LUF dans son chef.

Par courrier du 16 juillet 1999 à l'adresse du bureau de recette Luxembourg, Monsieur ... déclara qu'il « *conteste formellement les taxations d'office* » et qu'il s'emploierait à déposer « *dans un délai rapide* » ses déclarations d'impôt pour les années 1995 à 1997. A travers le même courrier, Monsieur ... soumit au bureau de recette une demande en obtention d'un délai de paiement tout en proposant certaines mesures en vue d'assurer le paiement de ses dettes d'impôt. Cette dernière demande fut rejetée par courrier du préposé du bureau d'imposition Luxembourg 8 du 20 juillet 1999.

Suivant courrier de son comptable du 27 juillet 1999 au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », Monsieur ... fit introduire un recours gracieux contre ce refus de lui accorder un délai de paiement, ainsi qu'une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les années 1995 à 1997. Une demande de régularisation de

procédure adressée le 18 octobre 1999 par la division du Contentieux de la Direction des Contributions au comptable de Monsieur ... fut rencontrée par un courrier du 15 novembre 2000 de la fiduciaire alors en charge de ses dossiers.

Monsieur ... fit déposer ses déclarations fiscales pour l'année 1995 le 13 août 1999 et celles pour les années 1996 et 1997 le 2 septembre 1999.

La même fiduciaire introduisit le 16 juin 2000 auprès du bureau d'imposition Luxembourg 8 une nouvelle demande en obtention d'un sursis de paiement pour les impôts dus en rapport avec les années d'imposition 1994 à 1997, à savoir un montant total de 56.983.340 LUF, hormis un montant de 3.100.000 LUF dont le règlement fut proposé endéans le mois. A travers son courrier du 28 juillet 2000, le préposé dudit bureau d'imposition décida de faire droit à cette demande pour un montant de 45.000.000 LUF sous certaines conditions y spécifiées.

Par courriers des 7 août et 15 septembre 2000, le bureau d'imposition sollicita de Monsieur ... des renseignements supplémentaires *« dans le cadre de l'instruction de votre dossier fiscal pour l'exercice 1994 »*.

Suivant courrier du 30 octobre 2002, la fiduciaire de Monsieur ... exposa au nouveau préposé du bureau d'imposition Luxembourg 8 la situation fiscale et patrimoniale de son client et l'invita à agir d'urgence afin de voir utilement statuer sur ses réclamations.

Le directeur invita Monsieur ... par lettre du 26 novembre 2002 à présenter jusqu'au 28 décembre 2002 ses observations quant au résultat de l'instruction révélant un déficit de recettes de l'ordre de 15.752.237 LUF, avant toutes dépenses de train de vie et de ménage, au vu plus particulièrement de la comparaison de fortune y annexée.

Monsieur ... contesta le résultat de cette comparaison de fortune par le biais d'un courrier de sa fiduciaire du 5 décembre 2002 critiquant plus particulièrement le fait que l'établissement de la fortune au 31 décembre 1993 ne comporte que les emprunts en relation avec l'acquisition de l'immeuble de la X et du terrain de la Y, tandis que l'établissement de la fortune au 31 décembre 1994 tiendrait compte tant de la valeur à l'actif de ces objets immobiliers que des dettes y relatives au passif. Il conclut qu'afin de rendre les établissements de fortune des années 1993 et 1994 comparables, il faudrait soit ajouter la valeur desdits objets pour l'année 1993, soit la retrancher de l'actif pris en compte pour l'année 1994.

Par décision du 17 décembre 2002 (n° C 10808 du rôle), le directeur rejeta les réclamations de Monsieur ... contre l'ensemble des bulletins susvisés pour les années 1994 à 1997 dans les termes suivants :

« Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les formes et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi par voie de taxation les bases d'imposition qui ne correspondraient pas à la réalité des faits tels que relatés dans les déclarations annexées à la requête en guise de motivation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le refus du contribuable à s'exécuter suite aux rappels l'invitant au dépôt de ses déclarations d'impôt pour les années litigieuses constituait une menace de trouble pour le bureau d'imposition, qui était tenu, conformément au § 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation ;

Considérant, en ce qui concerne la déclaration d'impôt sur le revenu pour 1994, remise après ladite taxation, que le bureau d'imposition a révélé des lacunes par courriers réitérés ;

qu'au titre de cette année d'imposition 1994, l'analyse des mouvements de fonds par la méthode d'une comparaison de fortune totale, à base précisément des données déclarées par le réclamant, loin de corroborer celles-ci, émerge un déficit de 19.752.237 francs, de sorte que le bénéfice commercial déclaré par seulement 5.229.833 francs devrait être majoré en correspondance ;

Considérant que, par la réponse à ma mise en état, le réclamant requiert de fait une modification de ses bilans produits, d'une part de celui déclaré au 31.12.1994, tel que remis après la taxation, mais d'autre part, en conflit avec l'art. 41 LIR, en ce qui concerne le bilan au 31. 12. 1993, dont les données ont servi de base à l'imposition émise pour 1993, et dont le bulletin coulé en force de chose jugée ;

Considérant qu'il est exclu de modifier unilatéralement et à volonté des chiffres d'une déclaration bilantaire, comme le suggère le réclamant, sans expliquer comme il entend changer ses actifs nets investis en rehaussant considérablement ses prélèvements privés sans incidence sur le bénéfice, qui pourtant se définit en fonction de ces variables précitées ;

Considérant qu'il appert de ces circonstances une non concordance entre les bilans au 31. 12. 1993 et au 01. 01. 1994 de l'ordre de 6.491 francs, qui quoique infime, permettrait déjà de projeter un doute sur leur véracité ;

Considérant que le réclamant reprend, d'une part, certains chiffres servant à la susdite comparaison de fortune pour conclure à un excédent de train de vie de l'ordre de 11.220.552 francs, toutefois incompatible, sans changer les bilans arrêtés et bénéfice déclaré, avec le chiffre des prélèvements d'un montant de 5.983.463 inscrit au compte privé annexé à la déclaration d'impôt remise après taxation ;

que, d'autre part, le réclamant entend apporter des éclaircissements en arguant par double, voire triple emploi des mêmes chiffres, en dehors de la modification des bilans ;

Considérant qu'il n'est pas clair pourquoi un immeuble sis à , X, devrait être prélevé de l'actif net investi pour appartenir dès lors à la fortune privée du contribuable, comme le tend à poser une demande ampliative du 5 juillet 2001, ainsi que la réponse à la mise en état, qu'il n'y a pas lieu d'accéder à cette demande ;

que l'incidence de l'apport des immeubles (dits X et Y), avec leur valeur comptabilisée au 31. 12. 1994, ainsi que l'incidence sur le patrimoine privé au 31. 12. 1993 sont intégralement reflétés par la comparaison de fortune, qu'il échet de ne pas corriger sur ce point ;

que d'ailleurs tant les immeubles susmentionnés, mais également un projet d'une envelopure pareille à celui entamé à Ettelbruck, font partie de l'actif net investi par destination d'un agent immobilier ;

Considérant que le réclamant déduit un montant de 3.673.654 en inversion de signe, au lieu de l'ajouter au passif du bilan, pour le retrancher en double emploi d'un actif où une dette n'a ni figuré ni à figurer en tant que telle ;

que le passif à nouveau se chiffrerait donc non à 27.001.164 mais à 19.653.856 francs ;

que s'il est fiscalement requis que l'immeuble dit X soit inscrit à l'actif du bilan, avec au 31. 12. 1994 un montant à ce stade non controversé de 23.548.234 francs, il n'est pas justifiable de vouloir prélever de l'actif à titre de cet immeuble un montant de 15.951.827 francs, de fait subtilisant ce même montant, sans pour autant inscrire par concomitance des dépenses afférentes dans l'opposé des disponible et disposé de l'année litigieuse, représentant un volet inséparable d'une comparaison de fortune ;

Considérant, à titre seulement accessoire, que les amortissements commerciaux ont bien rehaussé le disponible par la comparaison des actifs nets investis en début et fin d'année et que l'argument du réclamant tombe à faux s'il entend augmenter le bénéfice déclaré desdits amortissements, pratiquerait un double emploi ;

que l'évolution des comptes courant du réclamant en diverses s.à r.l. ou s.c.i. a été comprise dans l'établissement de la comparaison de fortune, soit par l'appartenance à l'actif net, soit par leur inscription à part, que d'ailleurs l'établissement des soldes en début et fin d'année englobe les sommes prélevées ou apportées, reprises ensuite par solde des disponible et disposé ;

Considérant enfin que, si l'assertion d'avoir disposé d'autres moyens (« diverse Geldzuflüsse ») reste à l'état d'allégation, elle concorde avec le doute sur l'insuffisance de la déclaration d'impôt ;

Considérant qu'aux termes de l'art. 18 LIR, le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice ;

que la modification de l'actif en fin d'exercice, laissant inchangé celui du début, revient à déclarer à nouveau un montant différent pour bénéfice imposable ;

qu'il est inadmissible d'opérer des redressements avec des actifs et passifs non comptabilisés, donc virtuels, car toute la comptabilité en ressortirait caduque ;

que le résultat de la comparaison de fortune par mouvement de fonds et établissements des disponibilités, prouvant en l'espèce les manquants non déclarés, n'est pas contredit par l'argumentation du réclamant ;

qu'en conséquence il y a lieu de se cantonner à l'analyse des chiffres de la déclaration d'impôt tout comme de maintenir le résultat, déficitaire, de la comparaison de la fortune ;

qu'il en découle que le doute objectif concernant la déclaration remise n'est point levé et que, par voie de conséquence, force est de confirmer la taxation du bureau d'imposition ;

Considérant qu'il est de jurisprudence constante que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (ex. : Conseil d'Etat 11. 04. 1962, no 5742 ; Cour adm. 30. 01. 2001, no 12311C) ;

qu'une taxation est susceptible d'être révisée au contentieux à la base de déclarations finalement suppléées, sans que cela ne puisse valoir automatiquement pour des déclarations non probantes, assujetties à des modifications ultérieures tout aussi peu probantes, comme en l'espèce ;

Considérant en résumé que les mouvements de fonds de la comparaison de fortune établie par l'instruction au contentieux ne sont pas contredits par la réponse apportée par le réclamant ;

que justement la méthode dite de comparaison de fortune par mouvements de fonds ne développe ses effets exacts qu'en se bornant à l'analyse stricte des chiffres déclarés ;

que l'insuffisance de la déclaration suppléée pour l'année 1994 est évidente et que la réponse précitée à ma mise en état ne parvient pas non plus à la combler ;

Considérant qu'il suit des considérations qui précèdent que la déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 1994, en particulier quant au montant du bénéfice commercial, pêche à l'encontre des principes comptables de clarté et de l'image fidèle ;

que les ampliation et réponses du réclamant n'y remédient pas ;

Considérant qu'il s'avère impossible, compte tenu du principe précité de l'image fidèle ainsi que des principes de la continuité entre exercices et de l'intangibilité des bilans, tels qu'ancrés par les art. 18, al. 2 et 23 LIR, de parvenir à une analyse correcte et convaincante des bilans, cela valant pour l'année 1994 tout comme en logique pour les années litigieuses subséquentes 1995 à 1997, à moins de violer le prédit principe de la continuité formelle ;

Considérant que la taxation litigieuse du bureau d'imposition n'avait tablé que sur un bénéfice commercial de 15 millions, alors que le déficit établi par comparaison de fortune conduirait à une majoration de ce bénéfice au-delà de 25 millions ;

qu'en conséquence la cote d'impôt fixée par le bulletin entrepris n'excède pas l'impôt légalement dû pour l'année en cause ;

Considérant que la comparaison de fortune de l'année 1994 fait l'objet des annexes qui constituent une partie intégrante de la présente décision ;

Par ces motifs

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées.

La fiduciaire de Monsieur ... adressa, par courrier du 28 janvier 2003, au directeur une demande « *de bien vouloir procéder à une rectification de la taxation des années 1994 à 1997 sur base de l'article 92.3, sinon l'article 94 AO ou de toute autre base légale que vous estimerez applicable* » en y annexant « *l'analyse détaillée de l'évolution de la fortune faite par nos services qui documentent un train de vie suffisant et qui expliquent en détail l'erreur faite par l'administration* ».

Par requête déposée le 18 juin 2003, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision directoriale précitée de rejet du 17 décembre 2002.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision directoriale ayant statué sur une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le demandeur relève liminairement que le bureau d'imposition aurait eu, ainsi qu'en attesteraient les demandes de renseignements complémentaires des 7 août et 15 septembre 2000, l'intention de rectifier les taxations d'office sur base de ses déclarations fiscales déposées après l'émission des bulletins en cause, mais que ce travail aurait été interrompu suite au changement du préposé de ce bureau et que l'instruction aurait été continuée par la direction des Contributions. Il reproche au directeur de s'être retranché derrière une ou plusieurs inexactitudes ponctuelles dans les bilans déposés, une comparaison de fortune opérée par ses services entachée d'erreurs et le constat que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation, afin d'aboutir à une solution de facilité contraire au principe de bonne administration qui l'obligerait à mettre tout en œuvre, malgré les fautes commises par l'administré, pour faire bénéficier ce dernier du meilleur traitement compatible avec la loi. Il soutient que les taxations d'office aboutissant à une surtaxation de plus de 40.000.000 LUF constitueraient une punition manifestement

disproportionnée par rapport à la gravité de ses négligences et ne seraient pas vraisemblables, étant donné que les déclarations d'impôt par lui déposées après l'émission des bulletins en cause seraient accompagnées de ses comptes annuels et qu'il aurait répondu à toutes les questions qui lui auraient été posées. Sur base de tous ces éléments, le demandeur conclut que le directeur n'aurait pas respecté le principe de la vérification des déclarations d'impôt du contribuable, inscrit aux paragraphes 205 et 243 (1) AO dans la mesure où il n'a pas attendu le résultat des recherches supplémentaires en cours de la part du bureau d'imposition ou continué lui-même ces recherches, mais aurait statué dans « *une approche punitive* ».

Le demandeur critique plus particulièrement le fait par le directeur de ne pas avoir examiné sa réclamation sur base des déclarations et bilans par lui déposés sous prétexte de l'irrégularité de sa comptabilité appuyée sur une incohérence entre le bilan de clôture de l'année 1993 et le bilan d'ouverture de l'année 1994. Il affirme que cette discordance à concurrence de 8.491 LUF ne pourrait pas, au regard du principe de proportionnalité, entraîner le rejet de sa comptabilité entière.

Le demandeur conteste également le résultat de la comparaison de fortune en ce que le directeur aurait pris en compte la variation de la fortune d'exploitation de son agence immobilière par comparaison des bilans de clôture aux 31 décembre 1993 et 1994.

Il fait valoir à cet égard que le bilan de clôture au 31 décembre 1993 ne tenait pas compte de l'acquisition de l'immeuble situé dans la X et de l'avance pour les terrains de la Y et ce à juste titre dans la mesure où il s'agirait d'investissements d'ordre privé. Cependant, le bureau comptable aurait reclassé spontanément, lors des travaux de clôture des comptes de l'année 1994, l'immeuble de X et les terrains de la Y dans le patrimoine d'exploitation de l'agence immobilière en inscrivant dans les comptes tant leur prix d'acquisition en tant qu'élément de l'actif que les montants des emprunts y relatifs et les loyers en retirés au cours de l'année 1994. Le demandeur en déduit que l'erreur du directeur aurait consisté dans le fait qu'il aurait bien retenu dans sa comparaison de fortune l'existence de l'emprunt pour l'immeuble de X et des terrains de la Y au 31 décembre 1993, mais que l'existence de la valeur de ces immeuble et terrains n'aurait pas été prise en compte en 1993, mais seulement en 1994, à partir de leur reclassement en fortune d'exploitation. Le demandeur en conclut que l'accroissement des moyens financiers (emprunts) à sa disposition aurait été correctement rattaché à l'année 1993, mais que l'accroissement correspondant de son patrimoine aurait été incorrectement rattaché à l'année 1994, entraînant qu'un investissement total de 19.625.481 LUF aurait été à tort rattaché à l'année 1994 alors qu'il aurait en réalité été effectué en 1993. La demandeur argue qu'en redressant cet écart, la comparaison de fortune aboutirait à des dépenses de train de vie présumées de plus de 4.000.000 LUF et justifierait ainsi une imposition sur base des déclarations d'impôt remises au bureau d'imposition.

Conformément au paragraphe 228 AO, une réclamation contre un bulletin doit être introduite « *devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué* ». Le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Force est de déduire de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.

Dès lors, même si le bureau d'imposition auteur des bulletins d'impôt contestés a spontanément procédé après le dépôt de la réclamation à des mesures d'instruction afin de vérifier la réalité des assertions de cette dernière, le directeur ne saurait se voir reprocher d'avoir sollicité la transmission du dossier et d'avoir procédé lui-même à l'instruction de la réclamation, en appréciant lui-même l'opportunité de demandes de renseignements supplémentaires, en vue d'une décision de sa part, alors que ces démarches rentrent directement dans la mission qui lui a été assignée par les dispositions légales susvisées.

C'est encore à tort que le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir fondé sa décision sur les déclarations et comptes annuels par lui déposés après sa réclamation et de ne pas avoir réformé les bulletins d'impôt en cause en retenant comme bases d'imposition pour les années 1994 à 1997 les bénéfices et autres revenus par lui déclarés. En effet, dans la mesure où le paragraphe 208 (1) AO instaurant la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité régulière en la forme s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité. Il s'ensuit que le directeur pouvait valablement, conformément à sa mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation, vérifier à travers une comparaison de fortune la conformité à la réalité tant de la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition que des données soumises par le demandeur à l'appui de sa réclamation.

Il y a lieu d'ajouter que si le directeur a certes relevé dans sa décision entreprise du 17 décembre 2002 la non-concordance entre les bilans au 31.12.1993 et au 1.1.1994 à hauteur de 8.491 LUF « *qui, quoique infime, permettrait déjà de projeter un doute sur leur véracité* », il n'en demeure pas moins que pour la comparaison de fortune à la base de ladite décision directoriale il s'est fondé sur « *l'analyse stricte des chiffres déclarés* » à travers les déclarations d'impôt et comptes annuels déposés, de sorte que le demandeur ne peut pas reprocher au directeur de ne pas avoir tenu compte de ses déclarations, mais que ses critiques quant au résultat dégagé par le directeur doivent être considérées dans le cadre de l'analyse du bien-fondé de la comparaison de fortune.

Le demandeur conteste en effet le résultat de la comparaison de fortune opérée par le directeur, fondée strictement sur les chiffres déclarés à travers les déclarations d'impôt et comptes annuels déposés à l'appui de sa réclamation, en soutenant que le directeur aurait commis l'erreur de logique de considérer les opérations sur l'immeuble de X et les terrains de la Y comme opérations privées pour l'année 1993 et comme éléments de l'actif investi pour l'année 1994. Il propose alors un retraitement des chiffres déclarés afin de rendre, d'après lui, les années 1993 et 1994 comparables. Il fait valoir plus particulièrement qu'il faudrait conférer, pour les besoins de la comparaison de fortune, à ces mêmes opérations pour les deux années 1993 et 1994 la même qualification en retraitant soit les chiffres de l'année 1993 pour leur conférer un caractère commercial, soit les chiffres de l'année 1994 afin de les traiter comme opérations privées.

Concernant la voie d'un retraitement des chiffres déclarés pour l'année 1993 par ajout des opérations sur l'immeuble de X et sur les terrains de la Y aux postes respectifs de l'actif et du passif de l'agence immobilière du demandeur, le directeur y a opposé dans sa décision déférée du 17 décembre 2002 le motif que cette façon de procéder reviendrait en fait à une modification des bilans produits incompatible avec l'article 41 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », dans la mesure où le bilan de l'exercice 1993 aurait servi de base à l'imposition afférente dont le bulletin aurait acquis autorité de chose décidée.

Aux termes de l'article 41 (3) LIR, « *le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi de base à une imposition, sauf dans les hypothèses ci-après : 1. l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ; 2. la rectification ou la modification n'implique pas de changement d'une imposition. La rectification ou la modification dans l'hypothèse sub 2 ci-dessus doit être agréée par l'administration des contributions* ».

Dans la mesure où cette disposition légale restreint effectivement les possibilités de rectification ou de modification d'un bilan commercial et où le demandeur n'a présenté aucun moyen tendant à ébranler le bien-fondé de la conclusion retenue par le directeur, le tribunal ne saurait analyser plus en avant l'admissibilité de cette voie de retraitement des chiffres déclarés sans statuer au-delà des moyens dont il se trouve saisi.

Concernant la voie d'un retraitement des chiffres déclarés pour l'année 1994 par élimination au niveau des comptes de l'agence immobilière de toutes les valeurs et toutes les opérations relatives à l'immeuble de X et aux terrains de la Y afin de leur conférer un caractère privé également pour l'année 1994, il résulte des éléments du dossier que, suite à l'invitation du directeur du 26 novembre 2002 faite au demandeur de présenter ses observations sur un projet de comparaison de fortune, celui-ci a soumis au directeur, par courrier de sa fiduciaire du 5 décembre 2002, une comparaison de fortune remaniée tenant compte de sa pétition de devoir rendre les années 1993 et 1994 comparables. A travers sa comparaison de fortune, le demandeur retranche en substance la valeur d'acquisition de l'immeuble de la X (15.951.827 LUF) et un montant de 3.673.654 LUF pour les terrains de la Y de l'actif investi de son agence immobilière et soustrait du passif renseigné dans le bilan le montant du solde débiteur de l'emprunt en relation avec l'immeuble de X (24.765.011 LUF) et de celui concernant les terrains de la Y à la fin de l'année 1993 (3.673.654 LUF). Afin de tenir compte de l'existence effective de ce passif, le demandeur a rajouté les soldes des deux comptes d'emprunt (24.765.011 LUF et 3.673.654 LUF) en tant que passif du patrimoine privé à sa fortune globale pour l'année 1994. Cette comparaison de fortune entre le 31.12.1993 et le 31.12.1994 aboutit ainsi à une augmentation du passif global, et à une augmentation correspondante des disponibilités pour l'année 1994 de l'ordre de 37.083.844 LUF.

Sur base de ce résultat, le demandeur a également repris la comparaison des recettes et dépenses de l'année 1994 dressée en tant que projet par le directeur et les chiffres y renseignés, sauf qu'il a remplacé le montant de l'augmentation du passif par celui dégagé par ses propres calculs, à savoir le montant de 37.083.844 LUF. Cette confrontation entre les recettes et dépenses, dont les autres montants ne sont pas contestés par le demandeur, aboutit ainsi à un total de recettes de 44.081.038 LUF face à la somme de dépenses retraçables de 32.860.486 LUF, de sorte à dégager un excédent de recettes de 11.220.552 LUF.

C'est cependant à juste titre que le directeur a reproché à cette comparaison de fortune remaniée du demandeur plusieurs incohérences. Ainsi, il épingle le résultat d'un excédent de recettes et donc de train de vie sur les dépenses établies de 11.220.552 LUF, lequel est incompatible avec le chiffre des prélèvements à hauteur de 5.983.463 LUF inscrit au compte privé annexé à la déclaration d'impôt. Il relève en outre de façon justement motivée, compte tenu des données à sa disposition, certaines incohérences au niveau des montants soustraits de l'actif et du passif de l'agence immobilière et imputés au patrimoine privé.

En outre, s'il est vrai que la décision directoriale retient dans le chef du demandeur un déficit de recettes de 19.752.237 LUF, les calculs soumis au directeur par le demandeur, aboutissent au résultat contraire d'un excédent des recettes sur les dépenses établies de 11.220.552 LUF. Or, une telle somme ne peut pas être raisonnablement considérée comme ayant été intégralement affectée au train de vie personnel du demandeur et de sa famille durant l'année 1994 et, dans la mesure où le demandeur n'a point renseigné dans sa déclaration

d'impôt l'existence de fonds disponibles ou fourni à un stade quelconque de la procédure des indices concrets relatifs à l'utilisation de ces disponibilités, les éléments de fait par lui soumis, à travers ses déclarations d'impôt, comptes annuels et renseignements complémentaires déposés à l'appui de sa réclamation, ne peuvent partant pas être considérés comme permettant l'établissement fidèle à la réalité des bases d'imposition de l'impôt sur le revenu.

C'est partant à bon droit que le directeur a conclu qu'eu égard aux incohérences ci-avant dégagées, les éléments lui soumis par le demandeur, tenant compte de sa critique relative au reclassement précité des objets immobiliers particulièrement en cause, ne sont pas de nature à ébranler la validité de la comparaison de fortune communiquée au demandeur par courrier du 26 novembre 2002 et fondée sur l'analyse des chiffres déclarés par ce dernier même. Dans la mesure encore où les éléments complémentaires soumis par le demandeur n'ont permis ni de combler les insuffisances globales des déclarations initiales, ni de présenter au directeur une situation de revenus et de fortune cohérente, ce dernier a valablement pu maintenir dans leur globalité les taxations à la base du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1994, sans être amené de la sorte à procéder ne fût-ce à des rectifications partielles, face au résultat de la comparaison de fortune par lui opérée, lequel se fonde sur les chiffres lui soumis par le demandeur-même.

A la suite de la décision directoriale entreprise du 17 décembre 2002, le demandeur a fait adresser au directeur un courrier du 28 janvier 2003 réitérant ses critiques quant à la méthode appliquée par le directeur. A ce courrier étaient annexés des calculs redressés tendant à établir que des comparaisons de fortune correctement dressées – établies sur base d'une appartenance des objets immobiliers en cause soit au patrimoine privé soit au patrimoine d'exploitation pour les années 1993 et 1994 – aboutiraient toutes au même résultat consistant en ce que les déclarations d'impôt soumises au directeur indiqueraient correctement l'ensemble des bases d'imposition.

Force est cependant de constater que cette argumentation n'a pas été déployée par le demandeur dans le cadre de sa réclamation ou de son recours contentieux, mais à l'appui de la demande distincte en modification ou rectification des bulletins d'impôt précitée du 28 janvier 2003 basée sur le paragraphe 92, 3. sinon le paragraphe 94 AO, laquelle doit être considérée comme étant toujours pendante devant le directeur en l'absence d'indications contraires fournies en cause.

Il convient de souligner en outre que tous les calculs fournis dans le cadre de cette demande distincte font état d'un manque de recettes pour l'année 1994 à hauteur de 118.265 LUF et pour justifier l'existence de disponibilités au moins équivalentes à ce montant, le demandeur y fait état d'un compte de dépôt d'un crédit de 1.885.938 LUF et d'un compte d'emprunt à hauteur de 628.712 LUF tout en admettant que ces comptes n'avaient pas encore été pris en considération antérieurement pour établir sa situation de revenus et de fortune et ce alors même qu'il avait été invité par les courriers du bureau d'imposition des 7 août et 15 septembre 2000 à fournir des indications complètes quant à ses comptes débiteurs et créditeurs. Ainsi, loin de clarifier les bases d'imposition pour l'année 1994, ces éléments, fussent-ils directement pris en considération dans le présent cadre contentieux au-delà des données soumises à l'époque au directeur à l'appui de la réclamation du demandeur, seraient encore de nature à conforter la conclusion que la situation objective des revenus et de la fortune du demandeur n'a pas été clarifiée à suffisance.

Le demandeur n'ayant ainsi pas pu soumettre devant le tribunal d'autres éléments de preuve qui seraient de nature à établir que sa situation de revenus et de fortune a été clarifiée à suffisance de droit et de fait par les indications par lui soumises à tous les stades de la présente

procédure, le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé en ce qui concerne l'année d'imposition 1994.

Dans la mesure où le demandeur n'a pas soulevé devant le tribunal des moyens propres pour contester les taxations d'office relatives aux années d'imposition 1995 à 1997, mais simplement estimé que ces taxations devraient encourir la réformation comme conséquence d'une réformation de la taxation d'office relative à l'année 1994, le recours laisse également d'être fondé en ce qui concerne les impositions pour lesdites trois années d'imposition.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,
reçoit le recours en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 26 novembre 2003 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE